

## آیا استانداردهای حسابرسی مهم هستند؟

حمید میرزاجانی\*<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۱۰ تاریخ چاپ: ۱۴۰۲/۰۱/۰۷

### چکیده

درک صحیح نقش اقتصادی استانداردهای حسابرسی یک قدم مهم به سمت بهبود بازدهی و کارایی حسابرسی است. در این مقاله، من بیان می‌کنم که استانداردهای حسابرسی زمانی بیشترین اهمیت را دارند که یک حسابرس ممکن است برای حسابرسی ضعیف مشوق داشته باشد. در حالی که این نتیجه‌گیری ممکن است غافلگیرکننده نباشد، اما شرایطی که تحت آن استانداردها ممکن است دارای اثر مطلوب بر روی کیفیت حسابرسی باشند یا نه کمتر آشکار هستند. به طور ویژه تر، من تعدادی از مشاهدات در مورد اینکه استانداردها چه کارهایی می‌توانند انجام دهند را ارائه می‌کنم: استانداردها می‌توانند (۱) فقدان قابلیت مشاهده‌ی نتیجه‌ی حسابرسی را با تمرکز بر فرآیند حسابرسی جبران کنند، (۲) به طور نسبی مزیت اطلاعاتی در اختیار حسابرس به عنوان یک متخصص حرفه‌ای را کاهش می‌دهند که ممکن است حسابرس را تشویق کند تا حسابرسی ضعیف انجام دهد؛ (۳) تنوع تقاضا در بین ذینفعان مختلف را متعادل کنند که ممکن است حسابرس را به سمت پایین‌ترین مخارج رایج سوق دهند و یک بازار براساس انتخاب معکوس را ایجاد کنند؛ و (۴) یک معیار فراهم کنند که تنظیم مسئولیت قانونی حسابرس در رویداد یک حسابرسی زیراستاندارد را تسهیل می‌کند. اگرچه من همچنین تعدادی از مشاهدات در مورد اینکه استانداردها نباید انجام دهند نیز ارائه می‌کنم: استانداردها نباید (۱) استفاده از قضاوت توسط حسابرسان را دلسرد کنند؛ (۲) تقاضای بالقوه برای سطوح جایگزین ارزشمند اقتصادی از اطمینان را محدود کنند؛ (۳) به روتین رویه‌ای بیش از حد یا استانداردسازی در اجرای حسابرسی منجر شوند؛ و (۴) براساس یک دستورالعمل اجرای قانون تعیین شوند. در انتها، فراتر رفتن استانداردها از حدود، ارزش اقتصادی حسابرسی را برای بسیاری از ذینفعان کاهش می‌دهد و منجر می‌شود به فشار اجرت برای شرکت‌های حسابرسی. خوشبختانه، این نگرش‌ها می‌توانند مباحث آینده در مورد سطح و انواع استانداردها را آگاه سازند که برای حرفه‌ی حسابرسی مناسب می‌باشند.

### واژگان کلیدی

استانداردهای حسابرسی؛ کیفیت حسابرسی؛ تقاضای حسابرسی

<sup>۱</sup> کارشناس حسابداری، شهرداری کلان‌شهر اراک، اراک، ایران. (Hamid.Mirzajaniarak@gmail.com)

## آیا استانداردهای حسابرسی مهم هستند؟

حرفه‌ی حسابرسی سرشار است از استانداردها. استانداردها دیکته می‌کنند که چگونه شرکت‌های حسابرسی باید روش خود را ایجاد کنند؛ چگونه استخدام کنند و چگونه به کارکنان حرفه‌ای خود پاداش دهند؛ چه خدماتی را ارائه و کدام مشتریان را قبول کنند؛ چگونه درگیری‌ها را انجام دهند؛ و چگونه و برای چه کسی ملزم به گزارش هستند. بدنه‌های حرفه‌ای و تنظیمی مختلف استانداردهای اخلاقی، استانداردهای مستقل، استانداردهای کنترل کیفی و عملکرد حسابرسی و استانداردهای گزارش دهی را تعیین کرده‌اند. مهم نیست که این استانداردها توسط کدام موسسه تصویب شده باشند مثلاً موسسه امریکایی (AICPA) CPA، هیئت نظارت بر حسابداری عمومی شرکت (PCAOB)، حسابرسی بین‌المللی و هیئت استانداردهای اطمینان (IAASB)<sup>۱</sup> یا بدنه‌های ملی مختلف، همه‌ی استانداردها دارای اثر دیکته‌کننده، هماهنگ‌کردن و یا محدود کردن فعالیت‌ها و رفتار حسابرسان حرفه‌ای هستند. ما به طور کل فرض می‌کنیم که همه این استانداردها کیفیت گزارش دهی مالی را بهبود می‌بخشند. در حالی که بسیاری این دیدگاه را به عنوان یک شرط از وفاداری می‌دانند، اما هنوز خوب است که پرسیده شود: آیا استانداردهای حسابرسی مهم هستند؟ هدف این مقاله فراهم کردن برخی نگرش‌ها به این پرسش براساس تعبیر تحقیقات تجربی و نظری موجود در حسابرسی است.

دای (۱۹۹۳)<sup>۲</sup> در مقاله‌ی اصلی خود، اثر استانداردهای حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را تحلیل می‌کند. تحلیل او نشان می‌دهد که وقتی «ثروت» فردی حسابرس که در حالت دعوی قضایی در معرض ریسک است، برای متداعیین بالقوه شناخته شده است، حسابرسانی که می‌خواهند با استانداردها همخوانی داشته باشند، استانداردهای سخت‌تر را ترجیح می‌دهند. ویلکنز و سیمونیک<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) کار دای را با در نظر گرفتن ابهام یا تیرگی (انعطاف‌پذیری) استانداردها بسط دادند. آنها نشان دادند که استانداردهای مبهم می‌توانند تلاش حسابرس را تا یک حد افزایش دهند اما استانداردهای بسیار مبهم در نهایت سطوح پایین‌تر از تلاش حسابرس را به همراه دارند. در نهایت، یی و همکاران (۲۰۰۹)<sup>۴</sup> بیان می‌کنند که حسابرسان زمانی استانداردهای مبهم را ترجیح می‌دهند که سختی استانداردها توسط حسابرسان کمتر از بهینه شناخته می‌شود. در حالی که این یافته‌ها از نظر مفهومی مورد توجه هستند، پرسش اساسی باقی می‌ماند: آیا استانداردهای حسابرسی مهم هستند؟ یک پرسش مربوط نیز به عبارت زیر است: چرا استانداردهای حسابرسی مهم هستند؟

## استانداردهای حسابداری در برابر استانداردهای حسابرسی

ابتدا، اختلافات بالقوه بین حسابداری و حسابرسی و اینکه چگونه این اختلافات ممکن است بر ماهیت استانداردها اثر بگذارند را در نظر بگیرید. یک تمایز حیاتی این است که «استانداردهای حسابداری» توضیح می‌دهند که چگونه باید به صورت پایدار یک نتیجه را در شرکت‌های مختلف اندازه‌گیری و گزارش کرد در حالی که «استانداردهای حسابرسی» یک فرآیند

<sup>1</sup> American Institute of CPAs (AICPA), the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

<sup>2</sup> Dye

<sup>3</sup> Willekens and Simunic

<sup>4</sup> Ye et al

را برای تایید نتیجه تعریف می کنند. این فرآیند ممکن است از حسابرسی به حسابرس دیگر متفاوت باشد. حذف تنوع انتخاب از اندازه گیری و گزارش دهی یک نتیجه، معنی دارد است: دو مجموعه از حقایق شبیه به هم باید نتایج گزارش شده ی شبیه به هم داشته باشند. اگرچه، مزیت حذف تنوع انتخاب از یک فرآیند، کمتر آشکار است: به هنگام حسابرسی، ممکن است راه های متفاوتی برای تایید یک نتیجه وجود داشته باشد. همچنین، محدودیت های یک فرآیند ممکن است مانع از نوآوری شود. با استفاده از مثال کوهنوردی، استانداردهای خروجی (حسابداری) نشان می دهند که کوهنوردان کجا دوست دارند بروند (کدام کوه برای بالا رفتن)، در حالی که استانداردهای فرآیند (حسابرسی) به بهترین راه برای رسیدن به مقصد ارتباط دارند (مسیر به نوک کوه). کوهنوردان مختلف ممکن است مسیرهای متفاوتی را بسته به نگرش های فردی به ریسک، مهارت ها و تجربه فردی، فناوری و تجهیزات که در اختیار دارند و چهارچوب زمانی برای تکمیل کوهنوردی، انتخاب کنند. در نهایت، هدف یکسان است - رسیدن به قله. همچنین، حسابرسان از نظر نگرش به ریسک حسابرسی، سطح تجربه و تخصص، روش های حسابرسی و فشارهای ضرب العجل متفاوت می باشند. اگرچه، هدف یکسان است - رسیدن به پاسخ درست در مورد اطمینان معقول برای ارائه ی عادلانه ی گزارش مالی در تطابق با استانداردهای گزارش دهی قابل استفاده.

حداقل، استانداردهای حسابرسی می توانند برای هدف جلوگیری از حسابرسان برای انتخاب مسیر خطرناک عملکرد داشته باشند. حسابرسان، مانند کوهنوردان، علاقه ای به سقوط ندارند. یک حسابرسی که شانس اندکی برای آشکار کردن اظهارنامه های غلط در اظهارنامه های مالی دارد، نامطلوب است. در نتیجه تا حدی که استانداردهای حسابرسی دستورالعملی برای مسیری که به رسیدن به هدف حسابرس کمک می کنند، فراهم کنند، می توانند برای این حرفه مفید باشند. از سوی دیگر، انگاره ی «یک مسیر برای همه مناسب است» قانون مناسبی برای تحمیل به کوهنوردان متخصص نمی باشد و احتمالاً برای حسابرسان متخصص نیز مناسب نیست. در انتها، زمانی که تمرکز بر روی یک فرآیند است، رسیدن به مقصد مناسب بسیار مهمتر از مسیر مورد استفاده برای رسیدن به هدف است. در نتیجه، در حالی که محدود کردن انتخاب تصمیم، ممکن است برای حسابداری و گزارش دهی مناسب باشند، اما برای فرآیند حسابرسی خوب نمی باشد. درون محدودیت های منظر فرآیند حسابرسی، ما اکنون ارزیابی می کنیم که چگونه استانداردها ممکن است برای حرفه ی حسابرسی مفید باشند.

### تلاش در برابر اطمینان

حجم زیادی از نظرات و تحقیقات در مورد تعریف کیفیت حسابرسی وجود دارد. یک عنصر حیاتی از بیشتر کار نظری بر روی استانداردهای حسابرسی، این فرضیه است که «کیفیت حسابرسی» می تواند توسط یک خروجی احتمالی نشان داده شود که در مدل ریسک حسابرسی قرار گرفته است (احتمال اینکه یک حسابرس، عقیده ی حسابرسی صحیح را بیان کند). در این مقاله، من کیفیت حسابرسی را مساوی سطح ریسک مازاد در نظر می گیرم که یک اظهارنامه ی غلط مواد پس از اجرای حسابرسی شناسایی نمی شود یا تصحیح نمی شود که با دیدگاه سنتی از کیفیت حسابرسی که در ادبیات حسابرسی وجود دارد، همخوانی دارد. اگرچه، با معرفی بازرسی های PCAOB در ایالات متحده، ملاحظه ی کیفیت حسابرسی از

تمرکز بر روی اینکه آیا یک حسابرس عقیده‌ی حسابرسی صحیح را بیان می‌کند یا خیر به اینکه آیا حسابرس یک فرآیند حسابرسی قابل قبول را تکمیل کرده یا خیر، شیف شده است. شرکت‌هایی که شرکت‌های عمومی را حسابرسی می‌کنند، به صورت روتین توسط PCAOB مورد انتقاد قرار می‌گیرند البته به دلیل شکست‌ها (نقص‌های حسابرسی) در فرآیند حسابرسی خود یا سندسازی، اگرچه آنها به ندرت متهم به خطاهای آشکارا می‌شوند (بیان یک عقیده‌ی غلط در مورد گزارش مالی با اشتباه در مطالب).

دای (۱۹۹۳) کیفیت حسابرسی را به عنوان احتمالی تعریف می‌کند که یک حسابرس به صورت صحیح فعالیت سرمایه‌گذاری شرکت را شناسایی و گزارش می‌کند زمانی که عملکرد ضعیف بوده است. این رویکرد سبکی، با تعریف کلاسیک دی آنجلو (۱۹۸۱) از کیفیت حسابرسی همخوانی دارد: «احتمال مشترک ارزیابی شده‌ی بازار که یک حسابرس (۱) یک شکاف در سیستم حسابداری مشتری را کشف می‌کند و (۲) شکاف را گزارش می‌دهد». در حالی که این رویکرد جذابیت شمی دارد، از حداقل دو محدودیت رنج می‌برد. اولاً سطح واقعی اطمینان بر روی یک درگیری حسابرس قابل مشاهده نیست. این احتمال که یک حسابرس نتواند یک اظهارنامه‌ی غلط را کشف کند، نمی‌تواند برای مشتری، عموم یا حسابرس قبل یا پس از اجرای حسابرسی مشخص باشد. دوماً، این تعاریف با نمایش حرفه‌ای ریسک حسابرسی همخوانی ندارند چون آنها به این معنا هستند که ریسک حسابرسی را باید به صفر رساند. اگرچه، استانداردهای حسابداری موجود مشخص می‌کنند که ریسک حسابرسی هرگز نمی‌تواند صفر باشد و نمی‌توان انتظار داشت که حسابرسی باید با در ذهن داشتن آن هدف، برنامه‌ریزی شود.

یک مسئله‌ی بزرگتر زمانی ایجاد می‌شود که فرد بداند که سطح اطمینان (یک خروجی) با تلاش حسابرسی (یک فرآیند نیست) یکسان نیست. در کل، استانداردهای حسابرسی سطح مناسب از اطمینان را برای یک حسابرسی دیکته نمی‌کنند (استانداردها دیکته نمی‌کنند که ریسک مازاد حسابرسی باید ۵ درصد یا ۱ درصد باشد). همچنین، سطح اطمینان یا ریسک برای یک درگیری منحصر به فرد است (هر حسابرسی برای رسیدن به یک سطح کمی متفاوت از اطمینان انجام می‌شود، البته معمولاً «بالا»). کدام استانداردها برخی محدودیت‌ها را برای چگونگی بدست آوردن یک سطح معین از اطمینان طراحی می‌کنند. در حالی که در نظر گرفتن تلاش و اطمینان به عنوان انگاره‌های مساوی می‌تواند برای مدلسازی اقتصادی مصلحتی باشد، اما خلاء‌هایی در درک مفهومی ما از حسابرسی ایجاد می‌کند. اگر ما  $\alpha$  را به عنوان سطح اطمینان بدست آمده بر روی یک حسابرسی در نظر بگیریم - یعنی  $1 - \alpha$  احتمال مازاد است که یک اظهارنامه‌ی غلط مواد توسط حسابرس شناسایی نشود - سپس می‌توانیم  $\alpha$  (or  $1 - \alpha$ ) خروجی غیرقابل مشاهده‌ی حسابرسی در نظر بگیریم. همانطور که در بالا گفته شد، استانداردهای حسابرسی فرآیند را تعریف می‌کنند و نه خروجی. در نتیجه، ما نیازمند یک ساختار جدا هستیم تا فرآیند حسابرسی را به منظور بحث در مورد نقش استانداردها، نشان دهیم.

یک معیار از فرآیند حسابرسی که به صورت رایج استفاده می شود تلاش حسابرسی است که من آن را با  $Q$  به عنوان تلاش حسابرسی بر روی یک درگیری (معمولاً به ساعت اندازه گیری می شود) نشان می دهیم.  $Q$  یک تابع مستقیم از فرآیند حسابرسی است و نمایانگر میزان کاری است که یک حسابرس انجام داده است (رویه ها، تست و مدارک بدست آمده). همانطور که بیان شد، تلاش ( $Q$ ) مانند اطمینان ( $\alpha$ ) نیست. اگرچه ارتباط بین  $Q$  و  $\alpha$  مهم است اگر فرد بخواهد ارزیابی کند که چرا استانداردها مهم هستند. در حالی که می توان فرض کرد که  $\alpha$  با کار بیشتر افزایش پیدا می کند (سطوح بالاتر از  $Q$ )، ماهیت این رابطه غیرقابل مشاهده است. همچنین، حسابرس به عنوان «متخصص» در فرآیند حسابرسی، ممکن است یک مزیت اطلاعاتی در درک این رابطه داشته باشد و پرسیدن این سوال را برای مشتریان دشوار کند که آیا حسابرسی به درستی انجام شده است یا خیر. در انتها، مشتری می تواند به صورت نسبی  $Q$  را مشاهده کند، چه از طریق مشاهده ی مستقیم تیم حسابرسی یا در نتیجه ی قبوض شرکت حسابرسی، اما مشتری نمی تواند بداند که چگونه تلاش به خروجی حسابرسی ( $\alpha$ ) ارتباط دارد.

### برخی شرایط لازم برای استانداردها

حداقل سه شرط لازم وجود دارند تا استانداردهای حسابرسی به اجرای واقعی حسابرسی ارتباط پیدا کنند. اولاً مهم است در ذهن داشته باشیم که  $\alpha$  در بحث در مورد نقش استانداردهای حسابرسی، غیرقابل مشاهده است. در حالت اقتصادی، این مشاهده مانع از این می شود که مشتری و حسابرس به سادگی بر روی  $\alpha$  قرارداد ببندند مانند بازی کازینو که در آن همه ریسک در مقابل خود را می دانند. اگر  $\alpha$  قابل مشاهده بود، مشتری می تواند به سادگی سطح مطلوب از اطمینان (که به طور دقیق تحت استانداردها تعریف نشده است) را خریداری کند و سطح واقعی از تلاش مورد نیاز (که به استانداردها ارتباط دارد) را دور بزند.

یک مشاهده ی دوم این است که هر تابع جریمه تحمیل شده به حسابرس به دلیل کار حرفه ای «ضعیف» باید عنصر معنی دار ناپایداری را داشته باشد. معمولاً، ما زمانی به ریسک دعوی قضایی فکر می کنیم که ضرر ناشی از تکمیل یک حسابرسی توسط حسابرس که ممکن است زیراستاندارد باشد اگر در یک دادگاه قانونی پیگرد شود را در نظر می گیریم، اگرچه جرائم تنظیمی (مانند جریمه ها، محدودیت های کاری) نیز مرتبط می باشند. در قانون، یک نظام بدهی می تواند از جدی تا ناموجود باشد. مقررات (استانداردها) بدون اجرای قانون (بدون جریمه) شانس اندکی دارند تا بر رفتار حسابرس اثر بگذارند لذا استانداردها ممکن است تحت یک نظام قانونی شدیداً آسان گیر، مرتبط نباشند. جالبتر اینکه، استانداردها همچنین می توانند در طرف مخالف بی ارتباط باشند. یک نظام مسئولیت جدی را در نظر بگیرید که در آن حسابرس مسئول خواهد بود اگر خروجی حسابرسی نادرست تعیین شود. این ارزیابی به طور جد بر روی حالت واقعی زیرین اظهارنامه های مالی تمرکز می کند (غلط از نظر مطالب یا خیر) که پس از اجرای یک حسابرسی تعیین می شود و بر روی  $Q$  (چون تلاش نامربوط خواهد بود) یا  $\alpha$  (چون ارزیابی پیش بینی شده توسط خروجی واقعی جایگزین می شود) شرطی خواهد بود. در نتیجه، استانداردهای نامربوط خواهند بود چون  $Q$  بر ضرر حسابرس تحت نظام مسئولیت جدی، اثر نمی گذارد. از این رو، استانداردها تنها تحت

نظام مبتنی بر سهل انگاری (نامعین) مهم هستند چون مسئولیت یک حسابرس می تواند بر اساس اجرای یک حسابرسی در قیاس با استانداردهای حرفه ای باشد.

یک شرط سوم این است که رابطه بین  $Q$  و  $\alpha$  باید برای مشتری غیر قابل شناسایی و ناپایدار باشد. اگر این امر صدق نکند، سپس حسابرس و مشتری می توانند به سادگی بر روی  $Q$  قرارداد ببندند به عنوان یک جایگزین برای سطح مطلوب از  $\alpha$ . اینکه آیا سطح تلاش حسابرسی تعیین شده از سوی قرارداد حسابرسی با استانداردهای حسابرسی همخوانی دارد یا خیر بستگی دارد به سطح اطمینان که مشتری تقاضا دارد و سطح تلاش مورد نیاز برای فراهم کردن آن اطمینان. یک نتیجه از نداشتن این شرط، این است که مشتریان ممکن است برای تلاش کمتر از استانداردها قرارداد ببندند تا سطح پایین تر از اطمینان تعیین شده توسط استانداردها را بدست آورند. از سوی دیگر، بازرسی هایی که تنها بر روی  $Q$  تمرکز دارند ممکن است به طور واقعی به سطح غیر قابل قبول از  $\alpha$  منجر شوند چون حسابرسان به طور طبیعی به مشوق های فشاری تحمیل شده توسط بازرسی های مبتنی بر فرآیند که بر روی تلاش تمرکز می کنند، پاسخ می دهند که از خروجی بدست آمده ی فرآیند جدا شده است.

### نقش تقاضا برای اطمینان

یک فرضیه ضمنی در بسیاری از مقالات تحقیقاتی حسابرسی این است که حسابرسان یک حسابرسی همخوان با استاندارد را انجام می دهند و سطح کیفیت حسابرسی در هویت شرکت حسابرسی منعکس شده است. این دیدگاه نشان می دهد که سطح تلاش حسابرس که یک حسابرسی را تولید می کند و با استانداردها همخوانی دارد، می تواند با پایداری نسبی توسط پیش بینی حسابرس و با سایر شرایط گذشته تعیین شود. همچنین این امر به صورت ضمنی یک سطح ویژه از اطمینان ( $\alpha$ ) را فرض می کند که نمی تواند مشاهده شود. این دیدگاه به صورت موثر فرآیند حسابرسی را به عنوان یک تجربه خوب در نظریه ی اقتصادی در نظر می گیرد. من به سطح تلاش اشاره می کنم که یک حسابرسی همخوان با استانداردها را به عنوان  $Q^*$  تولید می کند. اگر همه مشتریان یک حسابرسی همخوان با استاندارد را خریداری کنند، سپس نقش تقاضا در بازار برای خدمات حسابرسی کمینه می شود چون تقاضا بر روی  $Q^*$  شرطی است و یک مشتری ممکن است سطح از حسابرسی را خریداری کند یا خیر. آیا این واقعی است؟ یک بسط از بحث قبلی تلاش و اطمینان نشان می دهد که تقاضا تابعی از  $\alpha$  است، حتی اگر قابل مشاهده نباشد؛ یعنی، مشتریان ممکن است بخواهند برای درک اطمینان که به صورت بالقوه بالاتر از سطح تعریف شده ی  $Q^*$  است، پرداخت کنند. به عنوان مثال، در یک محیط که در آن کمیته ی حسابرسی قرارداد با حسابرس را کنترل می کند، کمیته ممکن است بخواهد سطوح بالاتر از اطمینان را درخواست کند تا شهرت فردی خود را حفظ کند. با توجه به اینکه اجرت حسابرسی توسط خود شرکت پرداخت می شود (ذینفعان آن)، هزینه ی اضافی اطمینان بالاتر به صورت نسبی توسط اعضای کمیته ی حسابرسی تحمل نمی شود که ممکن است منجر سود به یک تقاضای افزایشی برای اطمینان از سوی کمیته ی حسابرسی.

در اغلب شرایط، ذینفعان چندگانه به خروجی حسابرسی علاقه دارند. مدیریت، ذینفعان، اعضای هیئت مدیره، بانکداران، تامین کنندگان، مشتریان و کارمندان همگی به نوعی به گزارش حسابرسی علاقه دارند. در این محیط متکثر، ماهیت تقاضای حسابرسی ممکن است سیال باشد و با تاثیر ذینفعان مختلف تغییر کند. چه کسی حسابرس را استخدام می کند؟ چه کسی به او پرداخت می کند؟ چه کسی حوزه ی حسابرسی را تعیین می کند؟ نقش کمیته ی حسابرسی چیست؟ بسته به حقوق داد و ستد ذینفعان مختلف، یک حسابرس ممکن است با تقاضاهای متعارض مواجه شود. یک حسابرسی ممکن است به تامین کننده یا کارمندی کمک کند که کمی اطمینان در مورد اطلاعات مورد نظر پیدا می کنند و بر اساس آن ارزیابی می کنند که آیا شرکت قادر خواهد بود تا قبض های خود را پرداخت کنند یا خیر، اما ذینفعان و قرض دهندگان ممکن است سطح بالایی از اطمینان را لاینفک از سرمایه گذاری بدانند. بسته به اینکه چطور و توسط چه کسی حسابرسی مورد مذاکره قرار می گیرد، سطح حاصل از تلاش حسابرسی ممکن است به صورت صحیح علائق هموارد را متعادل نکند. استانداردهای حسابرسی ممکن است کمک کنند تا از حسابرسی بسیار کوچک جلوگیری شود که ممکن است برخی ذینفعان را در معرض سطحی از ریسک  $(1-\alpha)$  بزرگتر از چیزی که انتخاب می کنند قرار دارد، در حالی که سایر ذینفعان ممکن است هزینه ی حسابرسی اضافی را متحمل شوند.

به هنگام در نظر گرفتن تقاضا، دو شرط مرزی مربوط به تعیین  $\alpha$  (و  $Q$ ) برای یک درگیری ویژه وجود دارد. در حد بالاتر، ارزش ذاتی حسابرسی برای مشتری ( $V$ ) وجود دارد. ارزش  $V$  بر روی تلاش بسیط توسط حسابرس شرطی است و سطح غیرقابل مشاهده ی اطمینان حاصل می شود. ارزش بیشینه که یک مشتری از حسابرسی دریافت می کند به میزانی که در آن ریسک های گزارش دهی مالی کاهش پیدا می کنند و کاهش های حاصل شده در هزینه ی سرمایه و ارزش اجازه های سرمایه ی شناور در بازار عمومی، ارتباط دارد. در کل،  $V$  یعنی وجود یک مرز بالاتر بر روی  $Q$  و  $\alpha$ . مهمتر اینکه، در یک محیط با تقاضای بالا، استانداردهای حسابرسی ممکن است ارتباط به قرارداد حسابرسی را محدود کنند چون سطح تلاش که  $V$  می رساند می تواند بیش از سطح تلاشی باشد که استانداردها می رسانند.

در طرف دیگر، حداقل اجرت قابل قبول حسابرس قرار دارد. این اجرت نمایانگر سطح حداقلی تلاش ( $Q'$ ) است که یک حسابرس با توجه به سطح هدف اطمینان ( $\alpha$ )، نظام مسئولیت و هزینه ی سطح تلاش حسابرسی قصد دارد صرف کند. اگرچه، حداقل اجرت حسابرس می تواند تابعی از  $Q^*$  باشد، لذا تعدادی از احتمالات ممکن است ایجاد شوند:

- مورد ۱ - درک حسابرس از حداقل تلاش با تلاش مورد نیاز برای همخوانی، برابر است. این شرایط ممکن است زمانی رخ دهد که جریمه برای عدم فراهم کردن حسابرسی همخوان با استانداردها وجود داشته باشد که  $Q^*$  تبدیل شود به یک سطح حداقلی بالفعل از تلاش. این امر معمولاً در سیستم دعوی قضایی ایالات متحده صدق می کند اما ممکن است در کشورهایی با نظام های ضعیف از حفاظت سرمایه گذار کمتر صدق کند.

- مورد ۲ - تلاش همخوانی کمتر از چیزی است که حسابرس یک سطح قابل قبول حداقلی در نظر می گیرد. در این حالت، استانداردها ممکن است مهم نباشند چون آنها یک سطح از تلاش حسابرسی کمتر از حداقل را در نظر می گیرند که یک

حسابرس تمایل به فراهم کردن آن دارد، شاید به خاطر مسائل شهرت. بسیاری از منتقدان در گذشته استدلال کرده اند که روش های حسابرسی در شرکت های بین المللی بزرگ معمولاً بالاتر از محیط استاندارد است. در کل، یک حسابرس ممکن است در یک بازار که در آن مشتریان احتمالی تنها تمایل به پرداخت حسابرسی همخوان با استاندارد دارند، شرکت نکند چون کیفیت پایین تر است از چیزی که حسابرس باور دارد قابل قبول است.

- مورد ۳ - تلاش همخوانی بالاتر از چیزی است که حسابرس آن را حداقل سطح قابل قبول از تلاش در نظر می گیرد. این مورد به طور بالقوه بیشترین جذابیت را دارد چون نشان می دهد که یک حسابرس ممکن است تمایل داشته باشد تا کمتر از سطح همخوان با استاندارد را ارائه کند اگر مشتری درخواست دهد.

چیزی که حسابرس ممکن است در مورد ۳ انجام دهد، به ارزش ذاتی حسابرسی و کارکرد جریمه اعمال شده توسط حسابرس بستگی دارد. اگر ارزش یک حسابرسی پایین تر از همخوانی بیش از یک حسابرسی همخوان باشد، حسابرس می تواند تصمیم بگیرد که آیا یک حسابرسی همخوان با استانداردها ( $Q^*$ ) را ارائه کند یا یک حسابرسی انجام دهد که با استانداردها همخوانی ندارد ( $Q < Q^*$ ) و یک دلیل اصلی که استانداردها وجود دارند، اجتناب از مورد اخیر است یا بیرون کشیدن حسابرسی های ناهمخوان از بازار حسابرسی. همچنین این احتمال وجود دارد که مورد ۳ منجر شود به یک سطح از تلاش حسابرسی که الزاماً مطلوب مشتری یا حسابرس نیست.

دو مثال از ناکارآمدی بالقوه در بازارهای اطمینان بی قانون در ذهن متبادر می شود. در دهه ی ۱۹۹۰، حرفه حسابرسی یک خدمت اطمینان به نام WebTrust را ایجاد کرد تا تایید کند که خرده فروشان آنلاین قانونی هستند و از یک روش تجاری مطلوب پیروی می کنند (حفاظت از اطلاعات و حریم خصوصی مشتریان). منطبق برای این خدمت این بود که خرده فروشی اینترنتی برای برخورد با وبسایت ها، ایمن بود. خدمت طراحی شده توسط AICPA و CICA کمی گران بود و باید هر ۳ ماه تجدید می شد. تعداد اندکی خرده فروش الکترونیکی این خدمت را خریداری کردند و مشتریان و وبسایت ها بر روی گواهینامه های کم هزینه تر وب تکیه کردند (مانند اداره ی تجارت بهتر، TRUST، VeriSign) و حفاظت در بیشتر کارتهای اعتباری نیز ایجاد شد. در این مورد، سطح تلاش حسابرسی که درون درگیری WebTrust ایجاد شده بود بسیار از ارزش ذاتی خود خدمت برای مشتریان بالقوه فراتر رفت با تعداد زیادی از شرکت ها که به رقباى ارزانتر روی آوردند که می توانند سطوح پایین تر از اطمینانی که حسابرس مجاز به ارائه بود را فراهم کنند.

مثال دیگر از ناکارآمدی بالقوه می تواند پیاده سازی اولیه ی بخش ۴۰۴ از قانون ساربانز-اوکسلی ۲۰۰۲ (SOX) باشد که حسابرس را ملزم می کند تا یک سیستم مشتری از کنترل داخلی بر روی گزارش دهی مالی را براساس استانداردهای PCAOB ارزیابی کند. ثبت کننده های SEC در ایالات متحده جایگزینی نداشتند بلکه باید یک حسابرسی همخوان از کنترل داخلی را خریداری می کردند لذا آنها مجبور بودند به فراگیری یک سطح بالا از اطمینان به همراه استاندارد حسابرسی شماره ۲ و سطحی پایین تر از مورد نیاز استاندارد حسابرسی شماره ۵. در حالی که هزینه ها و مزایای خالص پیش نیازهای گزارش دهی کنترل مورد بحث قرار گرفته اند، یک نگرش کلی وجود دارد که پیش نیازها پر هزینه هستند، حداقل چون



توسط اغلب حسابرسان پیاده سازی شدند. یک نگرانی که همواره بیان می شود این است که حسابرسان پیش نیازها را به عنوان مواردی در نظر می گیرند که یک سطح از تلاش ( $Q^*$ ) را دیکته می کنند که بسیار بالاتر از میزان مورد نیاز است. سایر کشورها (مانند هلند) پیش نیازهایی را اتخاذ کرده اند که کمتر سختگیرانه هستند و بهتر با ارزش درونی ادراک شده از اطمینان محدود سازگار هستند. این مثال نشان دهنده ی این احتمال هستند که تحت شرایط درست، یک حسابرس ممکن است برای اعمال یک سطح از اطمینان بر مشتری که از نظر اقتصادی توجیه نیست، مشوق داشته باشد.

### تقارن اطلاعات، تلاش حسابرس و همخوانی با استانداردهای حسابرسی

با توجه به بحث در مورد اینکه چگونه سطح تلاش مورد نظر از سوی حسابرسی همخوان با استانداردها ( $Q^*$ ) می تواند بر تقاضای حسابرسی اثر بگذارد، پرسش دیگری ایجاد می شود یعنی تقارن بالقوه ی اطلاعات در رابطه با  $Q^*$ . اگر یک مشتری در جایگاهی باشد که سطح  $Q^*$  را تعیین کند، نقش حسابرس به عنوان یک متخصص حرفه ای، از بین می رود. در این مورد، مشتری می تواند یک سطح از تلاش  $Q^*$  را دیکته کند. برای اینکه حسابرس بر تعیین میزان تلاش مورد نیاز در یک درگیری کنترل داشته باشد، سطح تلاشی که باید با استانداردها همخوانی داشته باشد باید برای مشتری نامعین باشد؛ یعنی، حسابرس به عنوان یک متخصص حرفه ای، میزان تلاش حسابرسی مورد نیاز برای درگیری را تشخیص می دهد و همچنین حسابرسی را با فراهم کردن آن سطح از تلاش انجام می دهد. این امر بین حسابرس و مشتری که می تواند بر رفتار حسابرس اثر بگذارد، تقارن ایجاد می کند.

شرایط تعریف شده در پاراگراف قبلی با اعتماد خوب که توسط نظریه ی اقتصادی تعریف می شود، موازی است. یک اعتماد خوب (خدمت) نمایانگر سه نگرش مهم است: ۱) فروشنده ی خدمت فردی است که برای توصیه ی خدمت مورد نیاز در بهترین جایگاه قرار دارد، ۲) مشتری دارای توانایی محدود برای ارزیابی میزان خدمت مورد نیاز است و ۳) خروجی خدمت غیرقابل مشاهده است یا تنها می تواند با هزینه ی قابل توجه مشاهده شود. یک حسابرسی با این شرایط به نظر همخوانی دارد: خروجی حسابرسی از نظر ریسک مازاد، غیرقابل مشاهده است و حسابرس دارای تخصص مورد نیاز برای ارزیابی ریسک فردی مشتری است و میزان تلاش حسابرسی ( $Q$ ) را توصیه می کند.

در نتیجه ی این مزیت اطلاعاتی، یک حسابرس ممکن است مشوق داشته باشد تا به صورت استراتژیک به سود خود با هزینه ای بالقوه برای مشتری عمل کند. مخصوصاً، یک حسابرس ممکن است در برخی موارد این امر را سودمند بداند که:

- حسابرسی ضعیف انجام دهد: تلاش حسابرسی کمتر از نیاز مشتری را انجام دهد
  - حسابرسی قوی انجام دهد: تلاش حسابرسی بیشتر از نیاز مشتری را انجام دهد.
  - پیش از حد اجرت بگیرد: برای تلاش حسابرسی که واقعا انجام نشده است، پول بگیرد.
- در نهایت، تنها حسابرس است که می تواند تعیین کند چند ساعت کار واقعا برای یک درگیری لازم است تا استانداردهای حرفه ای ( $Q^*$ ) برآورده شوند و سطح مناسب از اطمینان ( $\alpha$ ) با توجه به شرایط مشتری حاصل شود. در نتیجه، همه ی استراتژی های بالا می توانند، به صورت نظری، در یک محیط حسابرسی رخ دهند.

کافی و کراسول (۱۹۸۴)<sup>۱</sup> متوجه شدند که کاربرد استانداردها می تواند برای حرفه ای ها مشوق فراهم کند تا با استانداردها همخوانی نداشته باشند یا همخوانی بیش از حد باشد. همچنین، رفتار یک حسابرس با توجه به مشتری ویژه تغییر می کند. زمانی که یک مشتری در مورد اجرت حسابرسی خود راضی است، یک حسابرس ممکن است بیش از حد حسابرسی کند در حالی که ممکن است برای مشتری دیگر که در مورد پرداخت اجرت ناراضی است، حسابرسی ضعیف انجام دهد. از سوی دیگر، با توجه به اینکه استانداردها برای همه ی مشتریان قابل کاربرد هستند، آنها یک سازو کار گُند برای غلبه بر رفتار حسابرسی هستند که الزاما برای یک مشتری ویژه، با توجه به شرایط روحی و روانی طرف عمل می کند. در حقیقت این امر ممکن است یک مسئله ی بفرنج برای تعیین کنندگان استاندارد ایجاد کند: هرچه بیشتر آنها تلاش می کنند تا رفتار حسابرس را از طریق تعیین استاندارد کنترل کنند، حسابرسی پیچیده تر می شود، تقارن بالقوه اطلاعات بین حسابرس و یک مشتری بسط پیدا می کند فلذا احتمال اینکه حسابرسان به صورت استراتژیک عمل کنند، بیشتر می شود. برای اجتناب از این امر، استانداردها باید جزئیات بیشتر و بیشتری را مشخص کنند.

### یک نقش اقتصادی برای استانداردها

بحث گسترده تا بدین جای مقاله تعدادی از شرایط اقتصادی را مشخص کرده است که به توجیه ی وجود استانداردهای حسابرسی کمک می کنند. در حالت حداقلی، این شرایط عبارتند از (۱) یک نتیجه ی غیر قابل مشاهده از فرآیند حسابرسی (سطح حاصل شده از اطمینان)، (۲) ناپایداری حول جریمه ها برای کار حسابرسی نادرست، (۳) رابطه فازی بین تلاش حسابرسی و اطمینان که برای مشتری نامشخص است و (۴) یک مزیت اطلاعاتی برای حسابرس (مشوق). روی هم رفته، این شرایط می تواند شرایطی را ایجاد کند که در آن حسابرسان تشویق می شوند تا به صورت استراتژیک به سود خود عمل کنند. در این بافت، استانداردها می توانند نقش مهمی درون حرفه ی حسابرسی بازی کنند.

با کنار گذاشتن مسئله ی اجرت ها، نتایج برای استانداردها برای حسابرسی ضعیف یا بیش از حد با توجه به روحیه ی مشتری، متفاوت هستند. اجازه دهید ابتدا مسئله ی حسابرسی بیش از حد را در نظر بگیریم. دو دلیل متعارض وجود دارند که چرا تلاش حسابرس ممکن است بالاتر از سطح همخوانی با استانداردها برود ( $Q > Q^*$ ) و ابتدا، مشتری ممکن است بخواهد یک سطح بالاتر از اطمینان را از استانداردها بدست آورد. در این مورد، تلاش اضافی توسط حسابرس به صورت آزادانه مورد بحث قرار می گیرد و نمایانگر ارزش اقتصادی برای مشتری است چون سطح بالایی از اطمینان را به همراه دارد. استانداردها نباید مانعی برای این توافق باشند. از سوی دیگر، حسابرسی بیش از حد ممکن است به دلیل این امر ایجاد شود که حسابرس از تقارن اطلاعاتی در فرآیند حسابرسی برای ساعات کار بیشتر از حد مورد نیاز سود می برد. در حالی که این شرایط ممکن است منجر شود به سطح بالاتر از اطمینان، مشتری سود افزوده شده را مهم نمی داند. استانداردها ممکن است راه مناسب و کارآمدی برای هدف قرار دادن این نقص بالقوه ی بازار نباشند چون رفتار حسابرس برای برخی از مشتریان در قیاس با

<sup>1</sup> Calfee and Craswell

سایرینف متفاوت است. در این موارد، ممکن است بهتر باشد که مشتری در مورد نیازهای اطمینان خود اطلاعات بهتری داشته باشند اگر شك دارد که حسابرس در حال حسابرسی بیش از حد است.

ما اکنون به حسابرسی ضعیف روی می آوریم، شاید قویترین علت وجودی برای استانداردها، در حالت حداقلی، استانداردها نشان می دهند که حسابرس اگر عمدا ضعیف حسابرسی کند، کار نادرستی انجام داده، مهم نیست که مشوق او چه بوده است. همچنین، همراستا با مائوتز (۱۹۶۱)، استانداردها یک نقشه راه نسبی را برای حسابرسی بهتر فراهم می کنند. در این بافت، استانداردها یک مکمل را برای آموزش حسابرسی، تحصیلات و بهبود فرآیند فراهم می کنند. استانداردها همچنین برای چیزی که حسابرسی ضعیف را می سازد یک چهارچوب قانونی تقریباً فازی را فراهم می کنند. تا حدی که در آن یک حسابرس نمی تواند با استانداردهای حسابرسی همخوانی داشته باشد، او مسئول است، برای هر خلاء بین تلاش حسابرسی واقعی و سطح تلاشی که برای همخوانی با استانداردهای حسابرسی لازم هستند. همچنین، بزرگی مسئولیت هر حسابرس می تواند با توجه به اندازه ی خلاء عملکردی، شرطی باشد. لذا، استانداردها که بر روی نظام قانونی شرطی هستند، می توانند بر احتمال حسابرسی ضعیف اثر بگذارند با فراهم کردن مبنایی برای مسئولیت حسابرسی که یک تابع روزافزون از میزانی است که در آن Q از Q\* عقب می افتد.

### دو حسابرسی یا عدم انجام دو حسابرسی؟

از زمان ایجاد PCAOB در ۲۰۰۲، یک انگاره ی رایج ایجاد شده است که حسابرسی های مشتریان فهرست شده ی عمومی ایالات متحده، با سایر حسابرسی ها بسیار متفاوت هستند؛ یعنی، اکنون دو بازار حسابرسی در ایالات متحده وجود دارد. اینکه آیا این دیدگاه درست است به نحوه ی نظاره بر حسابرسی است. حداقل دو راه وجود دارد که می توان به این پرسش نگاه کرد: (۱) از طریق لنزهای استاندارد یا (۲) از طریق لنزهای موضوع. مشخصاً، استانداردهای قابل استفاده برای حسابرسی های ثبت کنندگان عمومی به نوعی با استانداردهای استفاده شده برای شرکت های خصوصی متفاوت است. از این رو، دلیل ذاتی وجود ندارد که چرا یک حسابرسی بخش خصوصی نمی تواند از استانداردهای PCAOB استفاده کند یا آیا دلیلی وجود دارد که یک شرکت عمومی نتواند با PCAOB و استانداردهای بخش خصوصی همخوانی داشته باشد. لذا مشخص نیست که استانداردهای مختلف باعث تقسیم دو گانه در بازار حسابرسی می شوند یا خیر. اگرچه، چیزی که آشکارتر است، این است که موضوع یک حسابرسی PCAOB با سایر دیگری ها متفاوت است چون یک حسابرس باید یک عقیده در مورد کنترل داخلی بر روی گزارش دهی مالی برای بسیاری از ثبت کنندگان ارائه کند. این به تنهایی یک حسابرسی PCAOB را متفاوت می کند. در نتیجه ی این دو شرط، آستانه تلاش (تست) برای حسابرسی همخوان با استانداردها احتمالاً برای دو نوع از درگیری ها متفاوت است. با اعمال افشای اجرت ها و بازرسی ها، این احتمال وجود دارد که ماهیت حسابرسان در یک موازنه ی بازار برای دو بازار متفاوت باشد. لذا، می توان انتظار داشت که حسابرسی های شرکت های عمومی با حسابرسی های شرکت های خصوصی متفاوت باشند.

اگرچه تعدادی روش وجود دارند که در آنها همه ی حسابرسی ها شبیه هستند. همه ی حسابرسی ها از یک فرآیند پایه ای ارزیابی ریسک، تست و نتیجه گیری پیروی می کنند که بر اساس قضاوت حرفه ای می باشند.

استانداردهای تحمیل شده بر فرآیند اثر می گذارند اما ماهیت تغییرپذیر مشتری به صورت بالقوه اثر بیشتری بر اجرای یک حسابرسی فردی دارد. یک شرکت خصوصی که وارد قراردادهای اشتقاقی پیچیده می شود یا دارای دارایی های سطح ۳ می باشد، در معرض مسائل ارزشیابی قرار می گیرد و شامل ریسک های مشابه، مسائل کنترل و نیاز برای رویه های حسابرسی به عنوان یک مشتری می باشد که به صورت عمومی فهرست شده است. به طور خلاصه، فرآیند حسابرسی مورد استفاده توسط یک حسابرس با توجه به جنبه های منحصر به فرد مشتری و ساختار تنظیمی و تعیین استاندارد اعمال شده برای انواع مختلف مشتریان، شرطی است. تا حدی، یک حسابرسی یک خدمت تکی اما انعطاف پذیر است. این امر مدلسازی شده است تا شرایط مشتری را با محدودیت های قانونی و استانداردها متناسب کند. یک پرسش که تعیین کنندگان حرفه و استاندارد باید دائما با آن برخورد داشته باشند، این است که کدام جنبه غالب است - برآورده کردن تقاضا برای یک حسابرسی ارزشمند از نظر اقتصادی که ریسک های اطلاعاتی ذینفعان را کاهش می دهد یا همخوانی با یک مجموعه از استانداردهای اعمال شده برای تضمین اینکه همه ی حسابرسی ها حداقل سطح از کیفیت را برآورده می کنند.

### استانداردها یا استاندارد سازی

چه بخواهیم و چه نخواهیم، حرفه حسابرسی از هر زمانی در تاریخ خود، در حال حاضر بیشترین قوانین را دارد. تعیین استاندارد تنها یک فرم از کنترل خارجی است که بر روی حسابرسان اعمال می شود. این مقاله با یک نقل قول از ماثو تز (۱۹۶۱) شروع می شود که بیان می کند یک مزیت اولیه از استانداردها این است که آنها یک معیار ایجاد می کنند در برابر آن یک حسابرسی می تواند ارزیابی شود. این دیدگاه با استدلال فراهم شده در این مقاله همخوانی دارد که می گوید استانداردها می توانند یک محدودیت نسبی بر روی رفتار استراتژیک یک حسابرس ایجاد کنند. در محیط گزارش دهی مالی کنونی، تعیین استانداردهای جدید یک واکنش خودکار به اغلب مسائل درک شده در رابطه با کیفیت حسابرسی است. مسائل نیازمند راه حل هستند و استانداردهای جدید یک واکنش مستقیم و مشهود به یک مسئله می باشند. لذا این حرفه شاهد یک مجموعه ی روزافزون از استانداردهای مفصل است. زمانی که تعیین استاندارد با بررسی گذشته ترکیب می شود که از استانداردها به عنوان فهرست قوانین بالفعل برای ارزیابی کیفیت حسابرسی استفاده می کند، استانداردسازی تبدیل می شود به یک رشد طبیعی. PCAOB تایید می کند مسائل اجرای قانون می توانند بر تعیین استانداردها اثر بگذارند به گونه ای که بازرسی ساده تر شود. اگرچه، مشخص نیست که استانداردسازی با روش قضاوت حرفه ای و شک گرایي مورد نیاز برای اجرای حسابرسی های با کیفیت در یک محیط تجاری پیچیده و با تکامل سریع، همخوان باشد.

با این بار روزافزون، مهم است که در مورد چالش های ناخواسته که برای این حرفه ایجاد می شوند فکر کنیم. در این میان، یکی از بزرگترین ریسک های بالقوه از استانداردها وجود دارد - استانداردهای بیش از حد باعث ایجاد استاندارد سازی در فرآیند حسابرسی می شوند. اگرچه، فرآیند حسابرسی باید به نیازهای متفاوت مشتریان مختلف پاسخگو باشد. در حالی که

استانداردها به صورت خودکار این پاسخ دهی را کاهش نمی دهند، استانداردسازی فریند ممکن است مانع از قضاوت حسابرس و نوآوری شود به گونه ای که منجر شود به رویکرد «یکی برای همه» برای حسابرسی. همچنین استانداردسازی ممکن است یک چرخه ی خودبرآورده سازی را شروع کند که در آن برخی استانداردهای حسابرسی ها منجر می شوند به تمرکز بیشتر حسابرس بر روی همخوانی و قضاوت حسابرس کاهش پیدا می کند. ما یک پدیده ی مشابه را با معرفی «ساختار» برای فرآیند حسابرسی در دهه ی ۱۹۸۰ در نظر می گیریم که در آن زمان منجر شد به بحث بین طرفداران و مخالفان. اغلب در هسته ی چنین بحثی، این ایده قرار دارد که ساختار (استانداردسازی) برای یک شرکت حسابرسی مطلوب و قابل دفاع می شود. اغلب انگاره در مورد اینکه چگونه حسابرسی ها برای کاربران نهایی اظهارنامه ی مالی، ارزش به همراه دارند، در این مباحث گم می شود.

استانداردسازی ممکن است یک حس اطمینان را در فرآیند حسابرسی ایجاد کند، اما آیا در حقیقت یک حسابرسی بهتر را ایجاد می کند؟

### خلاصه و نتیجه گیری

بحث در این مقاله به این نتیجه رسید که استانداردهای زمانی بیشترین اهمیت را دارند که یک حسابرس ممکن است برای حسابرسی ضعیف مشوق داشته باشد. این نتیجه گیری ممکن است غافلگیرکننده نباشد. اگرچه، در این بین، من تعدادی از مشاهدات را در مورد کارهایی که استانداردها می توانند انجام دهند، فراهم کرده ام: استانداردها می توانند (۱) فقدان قابلیت مشاهده ی نتیجه ی حسابرسی را با تمرکز بر فرآیند حسابرسی جبران کنند، (۲) به طور نسبی مزیت اطلاعاتی در اختیار حسابرس به عنوان یک متخصص حرفه ای را کاهش می دهند که ممکن است حسابرس را تشویق کند تا حسابرسی ضعیف انجام دهد؛ (۳) تنوع تقاضا در بین ذینفعان مختلف را متعادل کنند که ممکن است حسابرس را به سمت پایین ترین مخارج رایج سوق دهند و یک بازار براساس انتخاب معکوس را ایجاد کنند؛ و (۴) یک معیار فراهم کنند که تنظیم مسئولیت قانونی حسابرس در رویداد یک حسابرسی زیراستاندارد را تسهیل می کند. اگرچه من همچنین تعدادی از مشاهدات در مورد اینکه استانداردها نباید انجام دهند نیز ارائه می کنم: استانداردها نباید (۱) استفاده از قضاوت توسط حسابرسان را دلسرد کنند؛ (۲) تقاضای بالقوه برای سطوح جایگزین ارزشمند اقتصادی از اطمینان را محدود کنند؛ (۳) به روتین رویه ای بیش از حد یا استانداردسازی در اجرای حسابرسی منجر شوند؛ و (۴) براساس یک دستورالعمل اجرای قانون تعیین شوند. در انتها، فراتر رفتن استانداردها از حدود، ارزش اقتصادی حسابرسی را برای بسیاری از ذینفعان کاهش می دهد و منجر می شود به فشار اجرت برای شرکت های حسابرسی.

### منابع

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2009. Performing Agreed-Upon Procedures Engagements That Address the Completeness, Accuracy, or Consistency of XBRL-Tagged Data. SOP 09-1. New York, NY: AICPA
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2013. Attest Engagements on Greenhouse Gas Emissions Information. SOP 13-1. New York, NY: AICPA

3. Barton, J. 2005. Who cares about auditor reputation? *Contemporary Accounting Research* 22 (3): 549–586.
4. Bedard, J. C., and K. M. Johnstone. 2010. Audit partner tenure and audit planning and pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29 (2): 45–70.
5. Calfee, J. E., and R. Craswell. 1984. Some effects of uncertainty on compliance with legal standards. *Virginia Law Review* 70 (5): 965–1003.
6. Causholli, M. 2009. Auditing Under the Credence Lens: Audit Profits and Audit Production in a Repeated Setting. Working paper, University of Kentucky.
7. Causholli, M., and W. R. Knechel. 2012. An examination of the credence attributes of an audit. *Accounting Horizons* 26 (4): 631–656.
8. Causholli, M., W. R. Knechel, H. Lin, and D. E. M. Sappington. 2013. Competitive procurement of auditing services with limited information. *European Accounting Review* (forthcoming).
9. Cullinan, C. P., C. E. Earley, and P. B. Roush. 2013. Multiple auditing standards and standard setting: Implications for practice and education. *Current Issues in Auditing* 7 (1): C1–C10.
10. DeAngelo, L. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting & Economics* 3 (3): 183–199. Dirsmith, M. W., and J. P. McAllister. 1982. The organic versus the mechanistic audit. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 5 (3): 214–228.
11. Dopuch, N., M. Gupta, D. Simunic, and M. Stein. 2003. Production efficiency and the pricing of audit services. *Contemporary Accounting Research* 20: 47–77.
12. Dulleck, U., and R. Kerschbamer. 2006. On doctors, mechanics, and computer specialists: The economics of credence goods. *Journal of Economic Literature* 44 (1): 5–42.
13. Dye, R. A. 1993. Auditing standards, legal liability, and auditor wealth. *Journal of Political Economy* 101 (5): 887–914. European Commission. 2010. Green Paper: Audit Policy, Lessons from the Crisis. Brussels, Belgium: EC.
14. Francis, J. R. 2004. What do we know about audit quality? *The British Accounting Review* 36 (4): 345–368.
15. Francis, J. R. 2011. A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (2): 125–152.
16. Hay, D., and W. R. Knechel. 2010. The effects of advertising and solicitation on audit fees. *Journal of Accounting and Public Policy* 29 (1): 60–81.
17. Hay, D., W. R. Knechel, and H. Ling. 2008. Evidence on the impact of internal control and corporate governance on audit fees. *International Journal of Auditing* 12 (1): 9–24.
18. Hay, D., W. R. Knechel, and N. Wong. 2006. Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research* 23 (1): 141–191.
19. Holm, C., and F. Thinggaard. 2010. Joint Audits: Benefit or Burden. Working paper, Aarhus Business School.
20. Houston, R. W. 1999. The effect of fee peerrrr e a ciie atttt se'''''''' 'ii dddget decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (2): 70–86.
21. Imhoff, E. A. 2003. Accounting quality, auditing, and corporate governance. *Accounting Horizons* 17 (Supplement): 117–128.
22. Kanodia, C., and A. Mukherji. 1994. Audit pricing, low-balling, and auditor turnover: A dynamic analysis. *The Accounting Review* 69 (4): 593–615.
23. Klein, B., and K. B. Leffler. 1981. The role of market forces in assuring contractual performance. *Journal of Political Economy* 89 (4): 615–641.

24. Knechel, W. R. 2007. The business risk audit: Origins, obstacles (and opportunities). *Accounting, Organizations and Society* 32 (4-5): 383–408.
25. Knechel, W. R., G. Krishnan, M. Pevzner, L. Shefcik, and U. Vellury. 2013a. Audit quality indicators: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (forthcoming).
26. Knechel, W. R., L. Niemi, and M. Zerni. 2013b. Empirical evidence on the implicit determinants of compensation in Big 4 audit partnerships. *Journal of Accounting Research* (forthcoming).
27. Knechel, W. R., P. Rouse, and C. Schelleman. 2009. A modified audit production framework: Evaluating the relative efficiency of audit engagements. *The Accounting Review* 84 (5): 1607–1638.
28. Knechel, W. R., J. Suijs, and M. Willekens. 2008. A Stakeholder Model of the Demand for Control. Working paper, University of Florida and Katholieke Universiteit Leuven.
29. Knechel, W. R., and M. Willekens. 2006. The role of risk management and governance in determining audit demand. *Journal of Business Finance & Accounting* 33 (9-10): 1344–1367.
30. Levine, C. B. 2009. Real and Exaggerated Internal Control Deficiencies. Working paper, Carnegie Mellon University. Margheim, L., and K. Pany. 1986. Quality control, premature signoff, and underreporting of time: Some empirical findings. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 5 (2): 50–63.
31. Mautz, R. K. 1961. A critical look at generally accepted auditing standards. *The Illinois Certified Public Accountant* 21 (1): 12.
32. Mayhew, B. W. 2001. Auditor reputation building. *Journal of Accounting Research* 39 (3): 599–617.
33. Nazareth, A. L. 2007. Remarks before the Council of Institutional Investors, Washington D.C., March 20. Available at: <http://www.sec.gov/news/speech/2007/spch032007aln.htm>
34. New York Society of CPAs. 1999. WebTrust: A progress report. *The CPA Journal* 69 (7): 13.
- Otley, D. T., and B. J. Pierce. 1996. Auditor time budget pressure: Consequences and antecedents. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 9 (1): 31.
35. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2004. An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements. Auditing Standard No. 2. Washington, DC: PCAOB.
36. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2006. Statement regarding the Public Cnnnn n cc ciiii ii vv egggg Baadd aaaaaa cccccc ttt eaaa c tttt eee 2006 inspection cycle. Available at: [http://pcaobus.org/Inspections/Documents/2006\\_05-01\\_Release\\_104-2006-105.pdf](http://pcaobus.org/Inspections/Documents/2006_05-01_Release_104-2006-105.pdf)
37. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2007. An Audit of Internal Control over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements. Auditing Standard No. 5. Washington, DC: PCAOB.
38. Scaaa zzz R alll tty aague e eeere e uttt tt t staaa aaa ewwwww  
Quantitative Finance and Accounting 11 (2): 183–207.
39. Simunic, D. A. 1980. The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research* 18 (1): 161–190.
40. Sullivan, J. D. 1984. The case for the unstructured audit approach. *Proceedings of The University of Kansas Audit Symposium, Lawrence, KS*, 61–68.

41. U.S. Chamber of Commerce. 2006. Auditing: A Profession at Risk. Washington, DC: U.S. Chambers of Commerce.
42. Van de Poel, K., and A. Vanstraelen. 2010. Management Reporting on Ieeeaaa C cc caaa aaa iity Iiii g rr a “Cllll y-or-xx”””” ”Irrrr aa Clllll l Regime. Working paper, Maastricht University and University of Antwerp.
43. Willekens, M. A., and D. Simunic. 2007. Precision in auditing standards: Effect on auditor and director liability and the supply and demand for audit services. *Accounting and Business Research* 37 (3): 217–232.
44. Willekens, M., A. Steele, and D. Miltz. 1996. Audit standards and auditor liability: A theoretical model. *Accounting and Business Research* 26 (3): 249–264.
45. Wingate, M. L. 1997. An examination of cultural influence on audit environments. *Research in Accounting Regulation* 11 (Supplement): 129–148.
46. Wiii kkky mne-ii a rrr ee rrr nrrr exee cccæ.. eee RNN Jaaaaaa of Economics 24 (3): 380–398.
46. Ye, M., D. Simunic, and R. Winter. 2009. The Economics of Setting Auditing Standards. Working paper, University of British Columbia.





## Are auditing standards important?

Hamid Mirzajani<sup>1</sup>

### Abstract

Properly understanding the economic role of auditing standards is an important step toward improving both audit effectiveness and efficiency. In this essay, I observe that auditing standards are most important when an auditor may have an incentive to under-audit. While this conclusion may not come as a surprise, the conditions under which standards may, or may not, have a desirable effect on audit quality are less obvious. More specifically, I present a number of observations about what standards can do: Standards can (1) compensate for the lack of observability of the audit outcome by focusing on the audit process; (2) partially mitigate the information advantage possessed by the auditor as a professional expert that might motivate the auditor to under-audit; (3) counterbalance the diversity of demand across multiple stakeholders that might drive the audit to the lowest common denominator and create a market based on adverse selection; and (4) provide a benchmark that facilitates the auditor's liability in the event of a substandard audit. However, I also present a number of observations about what standards should not try to do: Standards should not (1) discourage the use of judgment by auditors; (2) limit the potential demand for economically valuable alternative levels of assurance; (3) lead to excessive procedural routine or standardization in the conduct of the audit; and (4) be set based on an enforcement agenda. In the end, standards overreach may undermine the economic value of the audit to many stakeholders and lead to fee pressure for audit firms. Hopefully, these insights can inform future debates about the level and types of standards that are appropriate for the auditing profession.

### Keywords

auditing standards; audit quality; audit demand.

1. Accounting expert, Arak Metropolitan Municipality, Arak, Iran. ([Hamid.Mirzajaniarak@gmail.com](mailto:Hamid.Mirzajaniarak@gmail.com))

شعبه پژوهش‌های علمی و مطالعات فرسنگی  
پرتال جامع علوم انسانی